Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33535 du rôle
Inscrit le 28 octobre 2013

<u>Audience publique extraordinaire du 4 avril 2014</u>

Recours formé par
la société anonyme ... S.A., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33535 du rôle et déposée le 28 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 26 septembre 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 26 novembre 2013 ;

Vu l'ordonnance du 6 décembre 2013 accordant à chacune des parties un délais pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé le 16 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen au nom et pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 février 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître Elodie Girault, en remplacement de Maître Alain Steichen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 février 2014.

Par courrier daté du 26 septembre 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit à la société anonyme ... S.A.., ci-après désignée par « la société ... », de lui fournir certains renseignements la concernant dans la mesure

où ceux-ci seraient nécessaires dans le cadre de l'imposition de la société de droit français ..., ladite injonction étant libellée comme suit :

« [...] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 9 septembre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 5 novembre 2013 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

...

Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations concernant l'actionnariat et les bénéficiaires économiques effectifs. En effet, la société ... aurait pour actionnaire majoritaire la société ... SA. Cette première aurait procédé à des distributions à la société ... SA.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012.

- *Veuillez indiquer si les actions de la société ... sont au porteur ou nominatives ;*

- *Au cas où les actions sont au porteur, veuillez indiquer la date de libération du capital de la société ... SA et de la conversion des actions au porteur ;*

- *Veuillez indiquer l'identité et les coordonnées des actionnaires de la société ... SA ;*

- *Veuillez indiquer l'identité et les coordonnées des bénéficiaires économiques effectifs de la société ... SA ;*

- *Au cas ou les actionnaires de la société ... sont des sociétés de droit luxembourgeois, veuillez indiquer leur régime fiscal ainsi que les montants des impôts et taxes versés ;*

- *Au cas où les actions de la société sont détenus en totalité ou en partie sous la forme d'un contrat fiduciaire et/ou d'un trust, veuillez indiquer l'identité et les coordonnées des fiduciaires et des fiduciants ;*

-

- *Veuillez fournir copies des comptes sociaux de la société au titre de 2012, des procès verbaux des assemblées générales pour la période visée, des listes de présence aux assemblées générales signées et présentant l'identité et la qualité des signataires, des rapports des administrateurs, de la convention donnant pouvoir aux administrateurs de la société d'agir pour*

le compte des bénéficiaires effectifs de la société ... SA ainsi que du contrat de domiciliation et de gestion de la société ... SA.

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférér à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2013, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 26 septembre 2013.

Aux termes de l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, désignée ci-après par « la loi du 31 mars 2010 », le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur des renseignements.

Le recours en annulation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A titre préliminaire, la demanderesse demande de pouvoir prendre connaissance de la demande de renseignements des autorités françaises et d'y prendre position moyennant un mémoire supplémentaire.

Force est au tribunal de constater à cet égard que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises a été déposée au greffe du tribunal par le délégué du gouvernement ensemble avec son mémoire en réponse et que la demanderesse, en tant que tiers par rapport au cas d'imposition y référé, a pu en prendre connaissance au greffe. Par ailleurs, les parties ont été autorisées à déposer un mémoire supplémentaire par ordonnance du 6 décembre 2013, de sorte qu'il y lieu de conclure que la demande afférente est sans objet.

A l'appui de son recours, la demanderesse rappelle les principes principaux relatives à l'échange de renseignements sur base de l'article 22 de la convention signée entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009, ledit avenant ayant été ratifié par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention », tels que dégagés par la jurisprudence des juridictions administratives, tout en renvoyant au manuel de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, ci-après désignée par « l'OCDE », sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale – Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements ainsi qu'au manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de

renseignements en matière fiscale – Module sur l'échange de renseignements sur demande pour tenter de clarifier la notion de pertinence vraisemblable. Sur base de ces documents, la demanderesse conclut que les demandes d'échange de renseignements devraient être formulées de la manière la plus détaillée possible et contenir tout les faits pertinents à la demande afin que l'autorité requise ait tous les éléments pour traiter la demande le plus efficacement et exclure la possibilité d'une pêche aux renseignements.

La demanderesse fait en outre valoir qu'il faudrait que la demande d'échange de renseignements indique, notamment, son objet fiscal, l'origine de l'enquête, les motifs de la demande ainsi que les raisons de penser que les renseignements demandés sont détenus sur le territoire de la partie requise ou sont en possession ou sous le contrôle d'une personne se trouvant dans la juridiction requise. Plus particulièrement, en ce qui concerne l'échange de renseignements sur base de la convention, les échanges de lettres y relatives exigeraient que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ainsi que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés devraient être indiqués.

Pour ce qui est du cas d'espèce, la demanderesse critique la demande d'échange de renseignements en ce que les autorités françaises tentent de recevoir des renseignements sur l'identité des bénéficiaires effectifs des sommes versées par la société de droit français ... au motif que dans un litige intrinsèquement lié à la présente demande, inscrit sous le numéro 33118C du rôle et porté devant la Cour administrative, cette dernière ait, par arrêt du 24 septembre 2013, décidé que les éléments lui soumis seraient insuffisants pour conclure que cette demande décrirait un cas d'imposition et un but fiscal de nature à donner aux renseignements sollicités un caractère vraisemblablement pertinent. Or, dans la demande d'échange de renseignements sous analyse, les autorités françaises n'apporteraient aucun élément nouveau, de sorte que la conclusion de la Cour administrative retenue pour la première demande devrait être étendue à celle sous analyse.

Quant au contrôle de l'application correcte de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes, la demanderesse fait valoir que cet impôt grèverait le revenu perçu par elle ou le bénéficiaire économique réel dans l'hypothèse où elle ne devrait pas être considérée comme bénéficiaire économique des revenus. Au regard de l'imposition d'un dividende par voie de retenue à la source, ce serait donc elle le contribuable, de sorte que la société de droit français ... n'en serait que la société distributrice du revenu et l'application d'une retenue à la source ou non sur les dividendes distribués par la société de droit français ... serait sans impact sur son revenu imposable. La demanderesse en conclut que si les informations demandées en espèce étaient nécessaires pour identifier les bénéficiaires économiques et déterminer si le régime d'exonération de retenue à la source pour les dividendes versés a été correctement appliqué, elles ne présenteraient aucun lien avec le cas d'imposition de la société de droit français .... Au contraire, ces renseignements présenteraient un lien avec son imposition propre, respectivement celui des bénéficiaires réels des dividendes, mais ni elle ni les bénéficiaires réels ne seraient indiqués comme étant les contribuables visés par la demande d'échange de renseignements.

Par ailleurs, elle estime que les renseignements sollicités en relation avec les années d'imposition 2010 et 2011 seraient sans pertinence étant donné que les dividendes en cause auraient été versés en 2012.

La demanderesse estime finalement que la demande d'échange de renseignement sous analyse ne formulerait aucun élément de nature à remettre en cause l'exonération de retenue à la source des dividendes versés. En effet, les autorités françaises n'indiqueraient pas en quoi sa qualité de bénéficiaire économique des dividendes versés pourrait être remise en cause. La demanderesse en conclut que la demande d'échange de renseignements serait purement hasardeuse, sans but fiscal, et rechercherait uniquement à identifier ses bénéficiaires économiques.

Le délégué du gouvernement fait valoir que l'injonction déférée serait régulière quant à sa forme et quant au fond et qu'elle aurait été prise dans le respect et en conformité avec la loi du 31 mars 2010 ainsi qu'avec la Convention et l'échange de lettres y relatif. Par voie de conséquence, les renseignements demandés seraient vraisemblablement pertinents et ne constitueraient dès lors pas une pêche aux renseignements.

Plus particulièrement l'Etat retient que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête aurait été clairement indiquée dans la demande d'échange de renseignements, à savoir la société de droit français .... Par ailleurs, quant à l'objet et le but fiscal de cette demande, il s'agirait de déterminer l'impôt sur les sociétés de l'année 2010 à 2012 de cette même société. En effet, la réalisation de cet objet fiscal requerrait, entre autres, mais non seulement, la connaissance de l'identité des actionnaires et des bénéficiaires effectifs de la société ..., d'une part, pour établir si le régime d'exonération de retenue à la source a été appliqué à bon droit, et, d'autre part, pour contrôler, au regard du litige porté devant la Cour administrative, que les bénéficiaires réels des sommes versées par la société ... ne sont pas également les actionnaires ou les bénéficiaires effectifs de la société ....

Dans la mesure où il ne serait pas contesté que la demanderesse et la société de droit français ... seraient directement liées entre elles par le fait que la demanderesse est l'actionnaire majoritaire de la société de droit français ..., l'existence d'un lien serait prouvée à suffisance de droit, de sorte que la demande de renseignement française n'aurait pas été formulée de manière hasardeuse. En effet, au vu de ce lien, les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal en France, de sorte que les renseignements demandés seraient à qualifier d'être vraisemblablement pertinents.

Quant au litige porté devant la Cour administrative et toisé par celle-ci dans un arrêt du 24 septembre 2013, la partie étatique fait valoir que le tribunal administratif, en la présente affaire, ne serait appelé à contrôler que la décision d'injonction déférée du 26 septembre 2013 et non pas d'éventuelles affaires connexes. Par ailleurs, la demande d'échange de renseignements sous analyse aurait un objet différent de celle portée devant la Cour administrative.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte*

des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. […] ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »,[1] de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux,[2] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après dénommé « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

---

[1] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.
[2] Cour adm. 2 mai 2013, n°32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

Ainsi, l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[3] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[4] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[5] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Quant au rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne le dernier critère, le tribunal est amené à conclure que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[6]

Il suit de ces considérations que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité,

---

[3] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6027, commentaire des articles, p. 27, idem Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; idem échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord.
[4] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26 n° 5, 5.1 et 9
[5] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.7
[6] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 publié sous www.ja.etat.lu

en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumis par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Dans cette logique, le tribunal est encore amené à conclure que la conséquence de cette limitation de son rôle est nécessairement celle de qualifier uniquement ceux des renseignements demandés comme vraisemblablement pertinents qui se rattachent au strict cas d'imposition invoqué par l'Etat requérant, y compris la qualité dont est revêtu le contribuable selon les explications de l'Etat requérant. Par voie de conséquence, tout renseignement dépassant le cadre tracé par le cas d'imposition invoqué par l'Etat requérant est à qualifier de pêche aux renseignements.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n° 6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010. En effet, le Conseil d'Etat retient : « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.* »

En l'espèce, les autorités françaises ont identifié la société de droit français ... comme la personne faisant l'objet de leurs opérations de contrôle, de sorte que la demande de renseignements satisfait à la condition de détermination du contribuable.

Quant à la condition selon laquelle la demande doit porter sur un cas d'imposition, de contrôle ou d'enquête précis et spécifique, force est au tribunal de constater que la demande d'échange de renseignement sous analyse précise que la demanderesse serait l'actionnaire majoritaire de la personne morale faisant l'objet du contrôle fiscal en France, de sorte que, dans le contexte du contrôle si c'est à bon droit que la société de droit français ... a bénéficié du régime d'exonération de retenue à la source sur les dividendes distribués à la demanderesse, il serait nécessaire de connaître les bénéficiaires économiques réels de la demanderesse. Si le tribunal est

amené à confirmer la position de la partie étatique selon laquelle il existe un lien entre la demanderesse et la société faisant l'objet du contrôle fiscal en France, les informations et les explications lui soumis tant par les autorités françaises que par la partie étatique sont néanmoins insuffisantes pour lui permettre de qualifier les renseignements sollicités de vraisemblablement pertinents pour solutionner le cas d'imposition sur lequel est basé la demande d'échange de renseignement.

En effet, la partie défenderesse omet de présenter des explications relatives à la pertinence concrète des renseignements demandés par rapport au contrôle du bien-fondé de l'exonération pratiquée en France. Il aurait en effet au moins appartenu à l'Etat requérant d'esquisser le régime juridique de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes qu'elle entend pratiquer afin de mettre le tribunal en mesure, sans qu'il lui soit permis de contrôler l'exactitude des explications ainsi données, de contrôler si les renseignements demandés sont *a priori* de nature à solutionner le cas d'imposition en cause. Il n'appartient en effet pas au tribunal, de sa propre initiative, de rechercher et de qualifier un régime juridique applicable dans un état étranger, le fait qu'une certaine harmonisation au niveau européen soit intervenue en la matière étant irrelevant.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'en l'état d'instruction actuel du dossier et compte tenu des informations actuellement soumises à l'appréciation du tribunal, les renseignements sollicités en l'espèce ne sont pas à qualifier de vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition analysé ci-avant.

En ce qui concerne la question de savoir si les renseignements sollicités sont pertinents dans le cadre de l'enquête sur la réalité des prestations effectuées par la société ... au nom d'une de ses filiales, force est de constater que les autorités françaises présentent les explications suivantes : elles auraient découvert que des prestations facturées par la société de droit néerlandais ..., auraient été payées par la société de droit français ... pour le compte de ses filiales. Ces sommes auraient été versées sur des comptes ouverts au Luxembourg au nom de la société ... domiciliée aux Iles Vierges Britanniques. Ces comptes bancaires seraient, au sens du droit luxembourgeois des comptes tiers, et le destinataire d'une partie des fonds pour le compte de la société ... serait la société de droit luxembourgeois ... qui serait le conseiller fiscal de la demanderesse. Etant donné, par ailleurs, que la demanderesse serait l'actionnaire majoritaire de la société de droit français ..., les renseignements demandés auraient pour but de clarifier si les bénéficiaires réels des sommes ainsi versées par la société de droit français ... ne sont pas également les actionnaires ou les bénéficiaires effectifs de la société ....

Force est au tribunal de constater que les explications ainsi mises en sont insuffisantes pour qualifier les renseignements sollicités de vraisemblablement pertinents. En effet, aucun lien n'est insinué entre la société émettrice des factures et la demanderesse. Il en est de même en ce qui concerne la demanderesse et la société .... La seule circonstance que le titulaire du compte tiers sur lequel les sommes litigieuses ont été versées est également le conseiller fiscal de la demanderesse est insuffisant pour cristalliser un lien entre le paiement de ces sommes et l'actionnariat de la demanderesse, voire les bénéficiaires économiques de cette dernière.

Par ailleurs, les autorités françaises omettent de donner la moindre explication en quoi la découverte de la circonstance que les actionnaires de la demanderesse ou ses bénéficiaires économiques seraient les bénéficiaires réels de ces sommes aurait une influence sur le cas

d'imposition en cause. Or, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au tribunal de spéculer sur les incidences éventuelles des renseignements sollicités si aucune explication concrète n'est fournie par les autorités de l'Etat requérant. Il appartient en effet à l'Etat requérant de donner des explications compréhensibles quant au lien des renseignements sollicités avec le cas d'imposition sur lequel repose la demande d'échange de renseignements, en d'autres termes l'influence éventuelle de ces renseignements sur ce cas d'imposition. Ce n'est qu'une fois qu'un tel lien est expliqué par l'Etat requérant, et que les explications ainsi mis en avant ont été qualifiées comme compréhensibles par les autorités de l'Etat requis, et *a fortiori* par les instances de contrôle, en l'occurrence le tribunal administratif, que le contrôle individuel des questions posées par rapport à la condition de la pertinence vraisemblable peut être effectué. Or, en l'espèce les autorités de l'Etat requérant omettent d'éclaircir, au moins sommairement, mais de manière compréhensible, le tribunal quant à l'incidence éventuelle des renseignements sollicités sur le cas d'imposition sous analyse.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est fondé, de sorte que la décision prise en date du 26 septembre 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements encourt l'annulation.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare fondé ;

par conséquent, annule la décision prise en date du 26 septembre 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes portant injonction à la société anonyme ... S.A. de fournir un certain nombre d'informations ;

condamne l'Etat au frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Hélène Steichen, attaché de justice,
Daniel Weber, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 4 avril 2014, à 16.00 heures, par le vice-président en présence du greffier Monique Thill.

Monique Thill Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 4 avril 2014
Le greffier du tribunal administratif